



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Doralt Seist Csoklich Rechtsanwalts-Partnerschaft, Währingerstraße 2-4, 1090 Wien, vom 16. September 2010 gegen den Sicherstellungsauftrag gemäß § 232 BAO des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. August 2010 entschieden:

Die der Sicherstellung zugrunde liegenden Abgaben in der Höhe von 82.731.755,00 € werden auf die nachfolgend angeführten Abgabenbeträge eingeschränkt:

Abgabenart	Zeitraum	Höhe in Euro
Umsatzsteuer	2004	1.319.832,42
Umsatzsteuer	2005	1.938.339,52
Umsatzsteuer	2006	4.585.364,32
Umsatzsteuer	2007	3.552.728,97
Umsatzsteuer	2008	1.798.187,62
Umsatzsteuer	2009	1.460.616,64
	gesamt	14.655.069,49

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine in Nicosia, Zypern, ansässige Gesellschaft (Cypriot Offshore Company) betreibt seit dem Beitritt Zyperns zur EU in Österreich einen Großhandel mit Computerbestandteilen und wird beim Finanzamt Graz-Stadt steuerlich veranlagt.

Die von der Bw. zum Teil aus EU-Ländern, zum Teil aus Drittländern bezogenen Waren werden in ein Zwischenlager in Österreich verbracht und von hier aus nahezu ausnahmslos wieder an in EU-Mitgliedstaaten bzw. in Drittländern ansässige Kunden vertrieben.

Im Zuge einer bei der Bw. durchgeführten Außenprüfung stellte der Prüfer Folgendes fest:

In den Prüfungsjahren 2004 bis 2009 wurden Lieferungen in die Ukraine an die C.Ltd. in Genf, Schweiz, fakturiert. Laut dem Prüfer seitens des Kreditschutzverbandes erteilten Auskunft ist diese Firma in der Schweiz nicht registriert.

Für die Bw. wurden seitens der Spedition die entsprechenden Exportbescheinigungen ausgestellt.

In den vom Prüfer angeforderten Warenbegleitpapieren ist jedoch nicht die Bw. als Eigentümerin der Waren angeführt, sondern andere Firmen, wie z.B. die in Panama ansässige L.Ltd..

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit der Exportlieferungen der Bw. an die C.Ltd. gemäß § 6 Abs. 1 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 und 2 UStG 1994 nicht vorliegen.

Mit dem Sicherstellungsauftrag vom 16. August 2010 ordnete das Finanzamt Graz-Stadt gemäß § 232 BAO die Sicherstellung in das bewegliche und unbewegliche Vermögen der Bw. zur Sicherung der im Betriebsprüfungsverfahren ermittelten voraussichtlichen Abgabenansprüche an Umsatzsteuer 2004 bis 2009 im Betrag von insgesamt 82.731.755,00 € an.

Die Erschwerung der Einbringung der Abgaben sei zu befürchten, weil es sich bei der Bw. um eine Gesellschaft handle, die in Österreich außer den in einigen Speditionen befindlichen Waren kein Vermögen besitze. Auf Grund der Ausführungen des Prüfers sei mit einer Abgabenvorschreibung von 82.731.755,00 € zu rechnen. Neben den bei den Speditionen lagernden, im Eigentum der Bw. befindlichen Waren befindet sich auf dem Abgabenkonto der Bw. ein Guthaben von 53.302,67 €.

Die Einbringungsmöglichkeit des Rückstandes mittels Rechtshilfeersuchens mit Zypern (EU-Rechtshilfeverkehr) dauere eine gewisse Zeit und sei ob der Höhe des Rückstandes ungewiss. Auf Grund einer Anfrage bei der internationalen Wirtschaftsdatei sei dem Finanzamt bekannt

geworden, dass sich an der Anschrift der Bw. in Nicosia das Büro der Rechnungsprüfungsfirm „M“ befindet, die die Bw. in Zypern vertrete. Laut Aussagen eines Angestellten dieser Firma habe die Bw. keine Büros in Zypern. Mit einer Einbringlichmachung der Abgaben in Zypern sei daher nicht zu rechnen.

Hingegen sei damit zu rechnen, dass die in Österreich befindlichen Waren in der Zwischenzeit, etwa durch Verbringung in andere Staaten, dem Zugriff der österreichischen Abgabenbehörde entzogen werden. Es könne daher nur bei einem raschen Zugriff der Behörde die Abgabeneinbringung zumindest zu einem gewissen Teil gesichert werden.

Dem Bericht des Prüfers sei zu entnehmen, dass die Aufzeichnungen mit schwerwiegenden Mängeln behaftet waren bzw. keine steuerfreien Ausfuhrlieferungen seitens der Bw. nachgewiesen werden konnten. Aus diesem Umstand und dem langen Zeitraum (2004 bis 2009), in dem eine Besteuerung in Österreich unterblieben sei, obwohl steuerfreie Ausfuhrlieferungen nicht vorgelegen hätten, gehe hervor, dass sich die Bw. der Vollstreckung der noch festzusetzenden Abgaben entzogen habe und auch in Zukunft entziehen werde.

Aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben ergebe sich, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden könne, während die Interessen der Abgabepflichtigen grundsätzlich in den Hintergrund zu treten hätten.

Gegen diesen Bescheid brachte die Bw. durch ihre Vertreterin das Rechtsmittel der Berufung ein.

Der Sicherstellungsauftrag erschöpfe sich in nicht begründeten und nicht nachvollziehbaren Fakten sowie bloß pauschalen Behauptungen hinsichtlich einer angeblichen Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung.

§ 232 Abs. 1 BAO ziele beim Tatbestand der „Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgaben“ auf Fälle ab, in denen kein Rechtshilfeabkommen zwischen Österreich und dem Staat, in dem der Abgabepflichtige seinen Sitz habe, existiere und daher nicht mit einer Einbringung der vermeintlichen Steuerschuld in eben jenem Staat zu rechnen sei.

Im vorliegenden Fall existiere, wie von der Abgabenbehörde selbst vorgebracht, ein umfassendes Vollstreckungs- und Rechtshilferegime der EU, das auch für die Beziehungen zwischen Österreich und Zypern gelte. Allein die – im Übrigen unrichtige – Behauptung, die Einbringung über diesen Weg könne „eine gewisse Zeit dauern“, rechtfertige noch nicht die Annahme einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung, da ansonsten das Instrument von Rechtshilfeabkommen bzw. die Zwecke der BeitrRL untergraben würden und in allen Fällen ausländischer Steuerschuldner allein wegen der „Zeitverzögerung“ ein Sicherstellungsauftrag

zulässig sein müsste. Hinzu komme, dass nach den BeitrRL die ersuchte Behörde unverzüglich tätig werden müsse und daher eine Verzögerung nicht zu befürchten sei.

Insoweit die Abgabenbehörde auf die Höhe der vermeintlichen Abgabenrückstände hinweise, sei ihr entgegen zu halten, dass daraus allein noch keine wesentliche Erschwerung resultiere. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hätten noch weitere Umstände, etwa ein drohendes Konkurs- oder Ausgleichsverfahren, eine Exekutionsführung von dritter Seite oder eine Abwanderungsansicht des Abgabepflichtigen hinzu zu treten, damit eine solche Erschwerung vorliege. Ein solcher Umstand liege im gegebenen Fall aber ebenso wenig vor wie die von der Behörde behauptete Abgabenhinterziehung oder eine darauf gerichtete Absicht.

Pflicht der Behörde sei es, alle für ihre Entscheidung relevanten Tatsachen und Umstände festzustellen und diese schlüssig und ordnungsgemäß zu begründen. Es liege daher allein an der Behörde nachzuweisen, dass die Voraussetzungen eines Sicherstellungsauftrages tatsächlich vorliegen und somit auch in Erfahrung zu bringen, ob und wo Vermögen des vermeintlich Abgabenschuldigen vorhanden sei. Grenzen dieser Ermittlungspflicht seien lediglich Fälle wie die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Sachverhaltsfeststellung, etwa wenn keine internationalen/europäischen Vollstreckungs-/Rechtshilfe-/Amtshilfemechanismen vorlägen, was aber gerade unter EU-Staaten nicht der Fall sei.

Im angefochtenen Bescheid beschränke sich die Behörde jedoch darauf, eine einfache Auskunft (quasi nach Hörensagen) bei einer x-beliebigen Firma einzuholen und die Aussagen eines „Angestellten“ als Begründung dafür heranzuziehen, dass in Zypern keine Büros der Bw. existierten und daraus zu schließen, dass dort kein Vermögen sei. Die Behörde wäre verpflichtet gewesen, exakte und verlässliche Nachforschungen über die Gesellschafts- und Vermögensstruktur der Bw. in Zypern anzustellen, was im Rahmen der europäischen Amts-/Rechtshilfe ohne Schwierigkeiten möglich gewesen wäre. Insbesondere angesichts der Höhe des sicher gestellten Betrages hätte die Behörde umfassende Erhebungen hinsichtlich der relevanten Umstände veranlassen müssen. Statt dessen sei die Frage des Vorliegens von Vermögen in Österreich und insbesondere in Zypern pauschal abgetan und – auf bloßen Vermutungen basierend – der einfache Weg des Sicherstellungsauftrages beschritten worden. Ebenso unzutreffend und völlig unbegründet seien die Ausführungen der Behörde zur vermeintlichen Absicht der Bw., Abgaben zu entziehen. Sämtliche, den beabsichtigten Abgabenvorschreibungen zu Grunde liegenden Waren seien von Österreich ins EU-Ausland oder Ausland geliefert worden. In den entsprechenden Ländern sei ordnungsgemäß die Umsatzsteuer entrichtet worden.

Es lägen auch keinerlei Hinweise dafür vor, dass die Bw. versuchen würde, durch Verbringung von Waren in andere Länder diese dem Zugriff der Behörde zu entziehen, um sich damit der

Vollstreckung der Abgaben zu entziehen. Die Bw. sei ein europaweit tätiges Unternehmen, das Waren im Zuge seiner Geschäftstätigkeit in Österreich zwischen lagere und anschließend weiter verkaufe. Die Bw. beabsichtige auch weiterhin, Österreich als Drehscheibe ihres Handelsbetriebes aufrecht zu erhalten, so dass auch ohne Sicherstellungsauftrag von ihr gehandelte Waren zu jeder Zeit in Österreich zu finden wären. Es bestehে daher kein Grund, plötzlich nach mehreren Jahren eine unzulässige Verbringungsabsicht der Bw. anzunehmen. Die bloß abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen reiche nicht aus, um eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung zu begründen, so dass bereits deshalb der Vorwurf einer Steuerhinterziehung obsolet sei.

Gegen die vom Finanzamt unterstellte Abgabenhinterziehung(sabsicht) der Bw. spreche weiters die Tatsache, dass diese während der vergangenen Jahre mehrmals mit Vertretern von Finanzbehörden wegen der im Sicherstellungsauftrag genannten Abwicklungsfragen in Kontakt gestanden sei, über eine steuerliche Vertretung und ein geordnetes Rechnungs- und Belegwesen verfüge, stets kooperativ mit der Behörde zusammen gearbeitet, alle Erklärungen fristgerecht abgegeben sowie alle ihre Abgabenverbindlichkeiten (in der Höhe von mehreren Hunderttausend Euro) stets pünktlich erfüllt habe und es daher zu keinem Zeitpunkt zur Vorschreibung von Säumniszuschlägen oder sonstigen Verspätungsfolgen gekommen sei.

Selbst wenn Unterlagen verspätet geliefert oder teilweise fehlerhaft gewesen sein sollten, vermöge dieser Umstand allenfalls künftig eine Abgabenvorschreibung zu rechtfertigen, habe aber keine Beweiskraft oder Relevanz für die vom Finanzamt unterstellte (und bestrittene) Hinterziehungsabsicht. Die Aufgabe der Behörde wäre die Darlegung konkreter Gründe für das Vorliegen einer Hinterziehungsabsicht bei der Bw. gewesen. Dazu wären umfassende Tatsachenfeststellungen notwendig, die im angefochtenen Bescheid aber fehlten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien selbst der begründete Verdacht einer Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchhaltung nicht ausreichend, eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit anzunehmen.

Weiters sei die Ermessensübung der Behörde nicht gesetzeskonform erfolgt.

Die Ansicht, bei der Ermessensübung habe das Interesse der Abgabepflichtigen grundsätzlich in den Hintergrund zu treten, sei völlig unverständlich und schlichtweg falsch. In diesem Fall kämen den Voraussetzungen des Ermessens – Billigkeit und Zweckmäßigkeit – keinerlei Bedeutung zu, da § 232 Abs. 1 BAO die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages in jedem Fall nur zulasse, um der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgabe zu begegnen.

Die Begründung der Ermessensentscheidung sei mangelhaft und stelle für sich schon eine Ermessensüberschreitung dar. Eine tatsächliche Abwägung der Interessen der Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse habe die Behörde nicht

durchgeführt. Dabei hätte die Behörde einerseits auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Bw. und andererseits darauf Rücksicht nehmen müssen, dass bei der Bw. keinerlei Entziehungsabsicht vorgelegen sei bzw. vorliege.

Durch den Sicherstellungsauftrag (und die dazu gehörigen Pfändungen), der fast ausschließlich in einer Lieferkette befindliche Waren betreffe, sei der gesamte Geschäftsverkehr unterbrochen und somit unverhältnismäßig große finanzielle Schäden am Vermögen der Bw. verursacht worden. Bei den betroffenen Waren handle es sich um Computerbestandteile, die sehr schnell an Wert verlören und bei verzögerter Lieferung für die Bw. und ihre Abnehmer unbrauchbar zu werden drohen. Die Sicherstellung sei daher gerade im Hinblick auf ihren Zweck der Einbringlichmachung einer möglichen Abgabenforderung geradezu kontraproduktiv. Durch die Sicherstellung bzw. die zwischenzeitlich erfolgte Pfändung der bei der Spedition gelagerten Waren werde es der Bw. verunmöglich, aus dem Handelsgeschäft Erträge zu lukrieren und den Lieferverpflichtungen gegenüber ihren Abnehmern nachzukommen. Damit laufe die Bw. Gefahr, schadenersatzpflichtig zu werden, womit wiederum das Vermögen der Bw. vermindert würde, sondern auch, Kundenbeziehungen zu verlieren. Mit einem kleineren Geschäftsumfang könne allerdings auch nur ein kleinerer Umsatz und Ertrag erwirtschaftet werden.

Diese einfachen und nahe liegenden Überlegungen zeigten, dass die vom Finanzamt vorgenommene Sicherstellung ein „Schnitt ins eigene Fleisch“ der Abgabenbehörde gewesen sei. Dies noch dazu, ohne irgendeinen Anlass gehabt zu haben, dass die Bw. beabsichtigen könnte, ihr Lager bei der Spedition aufzugeben und Warenlieferungen nicht mehr über Österreich abzuwickeln. Es wäre daher viel zweckmäßiger gewesen, zunächst die Abgabenvorschreibung zu erlassen und, wenn diese tatsächlich jemals rechtskräftig werden sollte, was angesichts der vom Finanzamt unbestrittenen Tatsache, dass die Waren ordnungsgemäß ausgeführt wurden und am Bestimmungsort Umsatzsteuer bezahlt wurde, ohnedies denkunmöglich erscheine, in die Vermögenswerte der Bw., sei es in Österreich (Lager bei diversen Speditionen) oder im Ausland (etwa in Zypern) zu vollstrecken.

Ein Sicherstellungsauftrag hätte daher aus Billigkeitsgründen nicht ergehen dürfen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gemäß § 232 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den die Abgabenvorschriften die Abgabepflicht knüpfen, selbst bevor die Abgabenschuld dem Ausmaß nach feststeht, bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226) an den Abgabepflichtigen einen Sicherstellungsauftrag erlassen, um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgabe zu begegnen. Der Abgabepflichtige*

*kann durch Erlass eines von der Abgabenbehörde zu bestimmenden Betrages erwirken, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

*Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle hat der Sicherstellungsauftrag zu enthalten:*

- a) die voraussichtliche Höhe der Abgabenschuld;*
- b) die Gründe, aus denen sich die Gefährdung oder Erschwerung der Einbringung der Abgabe ergibt;*
- c) den Vermerk, dass die Anordnung der Sicherstellung sofort in Vollzug gesetzt werden kann;*
- d) die Bestimmung des Betrages, durch dessen Hinterlegung der Abgabepflichtige erwirken kann, dass Maßnahmen zur Vollziehung des Sicherstellungsauftrages unterbleiben und bereits vollzogene Maßnahmen aufgehoben werden.*

Ein Sicherstellungsauftrag ist kein abschließender Sachbescheid im Sinne des § 183 Abs. 4 BAO, sondern eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme, die dazu dient, selbst vor Feststellung des Ausmaßes der Abgabenschuld Einbringungsmaßnahmen setzen zu können, wenn Grund zur Annahme besteht, dass die spätere Einbringung der Abgabe gefährdet oder wesentlich erschwert wäre. Es liegt in der Natur einer solchen Maßnahme, dass sie nicht erst nach Erhebung sämtlicher Beweise, somit nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens, gesetzt werden kann, sondern es genügt, dass die Abgabenschuld dem Grunde nach mit der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes (§ 4 BAO) entstanden ist und gewichtige Anhaltspunkte für ihre Höhe sowie für die Gefährdung bzw. wesentliche Erschwerung ihrer Einbringung gegeben sind. Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, ist nicht in einem Sicherstellungsverfahren zu entscheiden, sondern (erst) im Festsetzungsverfahren (vgl. VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat sich das Verfahren über eine Berufung gegen einen Sicherstellungsauftrag – als Ausnahme vom Grundsatz, wonach für Berufungsentscheidungen grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung maßgeblich ist – auf die Überprüfung der Frage zu beschränken, ob die diesbezüglichen Voraussetzungen im Zeitpunkt der Erlassung des erstinstanzlichen Sicherstellungsauftrages vorgelegen sind (siehe Erkenntnis vom 28.11.2002, 2002/13/0045 und die dort zitierte Vorjudikatur). Nach Ergehen des Sicherstellungsauftrages eingetretene Umstände sind im Rahmen der Rechtsmittelentscheidung daher nicht zu berücksichtigen (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz. 11).

## 1. Verwirklichung von Abgabentatbeständen

Nach den Ermittlungen des Prüfers steht fest, dass die Bw. Lieferungen, für die sie die Exportfreiheit des § 6 Abs. 1 UStG 1994 in Anspruch genommen hat, an die C.Ltd. , Genf, Schweiz, fakturiert hat.

Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages hatte der Prüfer nach zögerlicher Vorlage der angeforderten Unterlagen und mehrmaligen Terminverschiebungen seitens der Bw. festgestellt, dass in den Fällen der an die C.Ltd. fakturierten Lieferungen in den Warenbegleitpapieren nicht die Bw., sondern andere, etwa in Panama ansässige Firmen aufscheinen.

Im gegenständlichen Sicherstellungsverfahren ist nur zu prüfen, ob das Finanzamt genügend gewichtige Anhaltspunkte dafür hatte, dass von der Bw. als steuerfrei behandelte Ausfuhrlieferungen der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Ob dies tatsächlich der Fall ist, ist erst im Berufungsverfahren gegen die Abgabenfestsetzungsbescheide zu klären.

Aus den Feststellungen des Prüfers folgt, dass ein mit den ausgestellten Rechnungen übereinstimmender Ausfuhrnachweis der Waren nicht vorlag, weshalb eine Steuerfreiheit der Lieferungen von der Bw. mangels Vorliegen entsprechender Ausfuhrnachweise nicht in Anspruch genommen werden konnte.

Von der Verwirklichung des abgabenrechtlich relevanten Tatbestandes war daher im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages auszugehen. Das Entstehen der Abgabenschuld dem Grunde nach wird von der Bw. in der Berufung im Übrigen nicht bekämpft.

Die Außenprüfung wurde mittlerweile abgeschlossen (siehe Verbuchung der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2009 am 14. April 2011 am Abgabenkonto der Bw.). Da nunmehr das Ausmaß der Abgabenschuld feststeht, war die Sicherstellung auf die im Spruch angeführten Abgaben einzuschränken, weil durch die angeführten Bescheide Minderungen des Abgabenanspruches gegenüber den zunächst ermittelten Bemessungsgrundlagen eingetreten sind. Der festgestellten Höhe der Abgabenansprüche wird seitens der Bw. in der Berufung ebenfalls nicht entgegen getreten.

Ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, muss nicht abschließend im Sicherstellungsverfahren entschieden werden (VwGH 4.6.2009, 2006/13/0143).

## 2. Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung

Ziel des Sicherungsverfahrens ist, dem Abgabengläubiger bereits zu einem Zeitpunkt, in dem sein Anspruch zwar dem Grunde nach feststeht, er aber noch nicht realisierbar ist, wegen

Drohung der Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit ein Pfandrecht zu verschaffen.

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus.

Dem Vorbringen der Bw., § 232 Abs. 1 BAO ziele beim Tatbestand der „Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Abgaben“ auf Fälle, in denen kein Rechtshilfeabkommen zwischen Österreich und dem Staat, in dem der Abgabepflichtige seinen Sitz habe, existiere, kann nicht gefolgt werden.

Voraussetzung der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages ist – neben dem Vorliegen eines dem Grunde nach entstandenen Abgabenanspruches – die drohende Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Abgabeneinbringung beim Abgabenschuldner. Eine Einschränkung der Erlassung von Sicherstellungsaufträgen auf bestimmte Fälle des Nichtvorliegens von Rechtshilfeabkommen ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Ebensowenig wie die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages allein wegen der Zeitverzögerung im Fall der Inanspruchnahme eines Rechtshilfeabkommens zulässig wäre, ist die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages im Fall des Bestehens eines (Vollstreckungs-) Rechtshilfeabkommens zwischen Österreich und dem ausländischen Staat, in dem die Abgabepflichtige ihren Sitz hat, von vornherein rechtswidrig.

Entgegen dem Vorbringen der Bw., die Feststellung des Finanzamtes, wonach die Einbringung der Abgaben im Rechtshilfeweg durch Zypern eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen könne, sei unrichtig, weil nach der BeitrRL die ersuchte Behörde unverzüglich tätig zu werden habe und daher gar keine Verzögerung zu befürchten sei, erscheint es der erkennenden Behörde evident, dass die Befassung der zypriotischen Behörden mit einem gewissen Zeitaufwand verbunden ist. Dass allein der drohende Zeitverlust die Annahme einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung rechtfertigt, kann der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht entnommen werden.

Ebensowenig hat das Finanzamt die Erlassung des Bescheides damit begründet, dass *allein* aus der voraussichtlichen Höhe der Abgabenschuldigkeiten eine Erschwerung der Einbringung resultiere. Dass die Einbringungsmöglichkeiten des Rückstandes von mehreren Millionen Euro angesichts der Gesellschaftsform der Bw. in Zypern ungewiss sind, ist hingegen offenkundig.

Den Ausführungen in der Berufung ist insoweit zuzustimmen, als im vorliegenden Fall Umstände wie ein drohendes Insolvenzverfahren, eine Exekutionsführung von dritter Seite oder eine Abwanderungsabsicht des Abgabenschuldners nicht vorliegen. Auf derartige

Umstände, deren Aufzählung im Übrigen lediglich demonstrativer Natur ist, hat sich das Finanzamt aber nicht gestützt.

Das Finanzamt hat allerdings eine Auskunft der internationalen Wirtschaftsdatei, wonach sich an der Anschrift der Bw. in Zypern lediglich das Büro einer Rechnungsprüfungsfirm, das die Bw. in Zypern vertritt, befindet, sowie die Aussage eines Angestellten dieser Firma, wonach die Bw. in Zypern über kein Büro verfüge, zur Begründung der wesentlichen Erschwerung der Abgabeneinhebung herangezogen. Von der Bw. wurde diese Feststellung nicht bestritten.

Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, die Behörde habe in Erfahrung zu bringen, ob und wo Vermögen des „vermeintlich Abgabeschuldigen“ vorhanden sei, so übersieht sie zunächst, dass Sicherstellungsaufträge eine Sofortmaßnahme darstellen, weshalb es nicht notwendig ist, sämtliche Beweise zu erheben oder sämtliche erhobenen Beweise dem Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen (VwGH vom 17.12.1996, 95/14/0130).

Die amtswegige Ausforschung des Vermögens eines ausländischen Steuerpflichtigen, der sich selbst über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse völlig bedeckt hält, würde nicht nur das Institut des Sicherstellungsauftrages unterlaufen, sondern übersieht auch, dass die amtswegige Ermittlungspflicht dort ihre Grenzen findet, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen, insbesondere im Zusammenhang mit Auslandsbeziehungen nicht mehr zugemutet werden können, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann, die Partei aber zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist oder eine solche unterlässt (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292). Wenn die Bw. in diesem Zusammenhang darauf verweist, es liege allein an der Behörde, die materielle Wahrheit zu erforschen, ist sie offensichtlich nicht bereit, ihrer Mitwirkungspflicht im Verfahren nachzukommen. In diesem Zusammenhang auf die „effizienten internationalen/europäischen Vollstreckungs-/Rechtshilfe-/Amtshilfemechanismen“ zu verweisen, und die Abgabenbehörde aufzufordern, exakte und verlässliche Nachforschungen über die Gesellschafts- und Vermögensstruktur der Bw. in Zypern anzustellen, ist im Hinblick auf die in der BAO normierten Obliegenheiten der Abgabepflichtigen (§§ 119 ff.) rechtlich verfehlt und verkennt, dass es sich beim Sicherstellungsauftrag nicht um einen abschließenden Sachbescheid, sondern um eine dem Bereich der Abgabeneinbringung zuzuordnende Sofortmaßnahme handelt. Inwieweit die Höhe der zu erwartenden Abgabennachforderung die Notwendigkeit amtswegiger Ermittlungen beeinflusst, ist nicht ersichtlich.

Im Übrigen ist die Abgabenbehörde ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht, so weit möglich, nachgekommen und hat festgestellt, dass die Bw. in Zypern über kein Büro und somit auch über kein vollstreckbares Vermögen verfügt. Diese Feststellung wird von der Bw. nicht

bestritten. Der von der Abgabenbehörde daraus gezogene Schluss, es sei nicht damit zu rechnen, dass der Abgabenbetrag in Zypern einbringlich gemacht werden könne, ist zulässig und entspricht den Denkgesetzen. Es wäre an der Bw. gelegen, aufzuzeigen, dass sich an der von ihr angeführten Adresse in Nikosia nicht die Firma „M“, sondern ihr Firmensitz befindet bzw. mit welchem Vermögen in Zypern eine Abdeckung der Abgabenschulden erfolgen könnte.

Die Frage des Vorliegens von Vermögen wurde daher seitens der Abgabenbehörde nicht, wie behauptet, „pauschal abgetan“, sondern das Finanzamt hat unbestritten festgestellt, dass die Bw. im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages in Zypern über kein zugreifbares Vermögen, in Österreich hingegen über ein Warenlager sowie über ein Abgabenguthaben verfügt hat.

Bemerkenswert ist, dass in der Berufung mehrmals eine Abgabenhinterziehungsabsicht der Bw. entschieden bestritten und vorsorglich darauf hingewiesen wird, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes selbst der begründete Verdacht einer Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung nicht ausreichend seien, eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit anzunehmen, obwohl der angefochtene Bescheid keinerlei Ausführungen über eine der Bw. anzulastende Abgabenhinterziehung oder eine darauf gerichtete Absicht enthält. Das Vorbringen der Bw., die Abgabenbehörde hätte darzulegen gehabt, aus welchen konkreten Gründen eine Hinterziehungsabsicht bei der Bw. vorliegen sollte, geht daher ebenso ins Leere wie die Aufzählung der Bw., aus welchen Umständen im vorliegenden Fall *nicht* auf ein Finanzvergehen geschlossen werden könne (Nichtvorliegen steuerfreier Ausfuhrlieferungen, verspätete Vorlage teilweise fehlerhafter Unterlagen).

Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang vor, stets kooperativ mit der Behörde zusammengearbeitet zu haben, über eine steuerliche Vertretung und ein geordnetes Rechnungs- und Belegwesen zu verfügen sowie alle Abgabenverbindlichkeiten pünktlich zu erfüllen. Diesen Behauptungen stehen die Feststellungen des Prüfers gegenüber, wonach die Vorlage der von ihm angeforderten Unterlagen sehr zögerlich und teilweise nur unter Androhung der Verhängung einer Zwangsstrafe erfolgte. Lieferungen an die C.Ltd. wurden nach der ersten Durchsicht der Exportpapiere ordnungsgemäß abgefertigt; in den vom Prüfer angeforderten Warenbegleitpapieren scheint aber nicht die C.Ltd. als Wareneigentümerin auf, sondern andere, z.B. in Panama ansässige Firmen. Weitere Ermittlungen des Prüfers brachten zu Tage, dass eine C.Ltd. an der in der Rechnung ausgewiesenen Adresse in der Schweiz nicht existiert. Es ist daher gerechtfertigt, wenn das Finanzamt im Sicherstellungsauftrag darauf hinweist, dass die Aufzeichnungen in sämtlichen Prüfungsjahren mit schweren Mängeln behaftet waren.

Dass in den „entsprechenden“ Ländern – welche dies sind, bleibt völlig offen – ordnungsgemäß Umsatzsteuer bezahlt wird (von der Vorlage entsprechender Nachweise wird dabei seitens der Bw. vermutlich aus Vereinfachungsgründen und der bestehenden amtswegigen Ermittlungspflicht abgesehen), ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

Wenn die Bw. nun auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 4.7.1990, 89/15/0131, verweist, wonach Mängel der Buchführung nicht ausreichend seien, eine Gefährdung oder Erschwerung der Einbringlichkeit anzunehmen, sind diese Ausführungen zunächst in ihrem Kontext zu lesen:

*„Die belangte Behörde hat die Gründe für die Aufrechterhaltung des gegen den Beschwerdeführer erlassenen Sicherstellungsauftrages in dem durch Einleitung eines Finanzstrafverfahrens gegen den Beschwerdeführer dokumentierten Verdacht einer Abgabenhinterziehung und den schwerwiegenden Mängeln in den Büchern und Aufzeichnungen des Beschwerdeführers erblickt. Abgabenhinterziehung und Mängel der Buchführung sind jedoch nicht so geartete Umstände, daß sie allein stets und ohne weitere Bedachtnahme auf die sonstigen Verhältnisse des Einzelfalles die Voraussetzungen für einen Sicherstellungsauftrag erfüllen. In jedem Falle bedarf es hiezu nach dem Wortlaut des Gesetzes auch einer Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen, da die Frage einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben unabhängig vom Verdacht einer Abgabenhinterziehung von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen nicht zu trennen ist.“*

Daraus ergibt sich, dass der Verdacht der Abgabenhinterziehung oder schwerwiegende Buchführungsmängel nicht von sich aus die Voraussetzungen für die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages erfüllen, sondern es in jedem Fall auch einer Auseinandersetzung mit der wirtschaftlichen Lage des Steuerpflichtigen bedarf.

Sicherstellungsaufträge setzen eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung der betreffenden Abgaben voraus. Diese liegen vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 232 Tz 5 mit Judikaturnachweisen).

Den Ausführungen in der Berufung ist insoweit zuzustimmen, als eine bloß abstrakte Möglichkeit von Vermögensminderungen nicht ausreicht, um eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung zu begründen; vom Abgabenschuldner gesetzte Gefährdungshandlungen sind hingegen ebenfalls nicht erforderlich.

Die Bw. führt aus, ein europaweit tätiges Unternehmen zu sein, das Waren in Österreich nur zwischen lagere und anschließend weiter verkaufe. Die Verbringung der Waren in andere Länder geschehe im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit. Eine bloß abstrakte Gefährdung der Verbringung der Waren ins Ausland wird daher selbst von der Bw. nicht behauptet. Im Zeitpunkt der Erlassung des Sicherstellungsauftrages war daher damit zu rechnen, dass das – neben dem Abgabenguthaben in der Höhe von 53.302,67 € - einzige Vermögen der Bw. im Inland, auf das die Behörde zugreifen konnte, ins Ausland transferiert und damit dem Zugriff der Abgabenbehörde entzogen wird. Das ausländische Vermögen der Bw. ist, wie bereits ausgeführt, dem Zugriff der Abgabenbehörde ohnedies entzogen. Dass die Waren im Zuge unternehmerischer Tätigkeit ins Ausland gelangt wären, ändert nichts daran, dass die Einhebung der voraussichtlichen Abgabenschulden mit der Verbringung der Waren ins Ausland erschwert bzw. gefährdet worden wäre. Das Vorliegen einer Gefährdung oder zumindest einer wesentlichen Erschwerung der Einbringung der Abgaben war damit ausreichend begründet.

### 3. Ermessen

Die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages liegt im Ermessen (§ 20 BAO) der Abgabenbehörde. Demnach sind bei der Ermessensübung berechtigte Interessen des Abgabepflichtigen gegenüber dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände abzuwägen.

Nach der von der Bw. als völlig unverständlich und schlichtweg falsch bezeichneten, nichtsdestotrotz ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 3.7.2003, 2000/15/0042; 26.7.2007, 2007/15/0131) folgt aus der zwingenden Tatbestandsvoraussetzung der Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringlichkeit der Abgaben, dass nur durch die Sofortmaßnahme dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben Rechnung getragen werden kann. Die berechtigten Interessen des Abgabepflichtigen werden daher grundsätzlich in den Hintergrund treten. Nur in Ausnahmsfällen - etwa bei Geringfügigkeit des zu sichernden Betrages oder der zu erlangenden Sicherheit (vgl. Ritz, Verwaltungsökonomie als Ermessenskriterium, ÖStZ 1996, 70) - ist daher von der Erlassung eines Sicherstellungsauftrages abzusehen.

Angesichts der voraussichtlichen Höhe des Abgabenanspruches von über 14 Millionen Euro und der dargestellten wirtschaftlichen Situation der Bw. kann von einem derartigen Ausnahmsfall, der die Erlassung eines Sicherstellungsauftrages nicht rechtfertige, nicht gesprochen werden.

An der Einbringung von Abgaben in der Höhe von mehreren Millionen Euro besteht unbestreitbar ein starkes öffentlichen Interesse. Da die Bw. seit dem Jahr 2004 Rechnungen an eine nicht existierende Gesellschaft ausstellt und die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen in Anspruch nimmt, obwohl ihr diese nicht zusteht, haben im vorliegenden Fall berechtigte Interessen der Bw. an einer Nichterlassung des Sicherstellungsauftrages in den Hintergrund zu treten.

Die wirtschaftliche Lage der Bw. war nicht im Zuge der Ermessensentscheidung, sondern im Zuge der Prüfung der Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgaben zu würdigen.

Wie bereits ausgeführt, ist im Sicherstellungsverfahren nur zu prüfen, ob gewichtige Anhaltspunkte für die Entstehung des Abgabenanspruches und dessen Höhe vorliegen. Die Frage, ob der Abgabenanspruch tatsächlich entstanden ist, bleibt dem Berufungsverfahren gegen die in weiterer Folge erlassenen Abgabenbescheide vorbehalten. Auf die von der Bw. aufgestellte These, es erscheine ohnehin denkunmöglich, dass die Abgabenvorschreibung jemals rechtskräftig werde, ist daher nicht in diesem Verfahren – auch nicht bei der Begründung des Ermessens – einzugehen.

Die Ausführungen, eine Vollstreckung in die Vermögenswerte der Bw. in Österreich oder im Ausland wäre nach Rechtskraft der Abgabenbescheide zweckmäßiger, gehen ebenso ins Leere, weil nicht eine Abwägung der Zweckmäßigkeit von Vollstreckungshandlungen vor bzw. nach Rechtskraft der Abgabenbescheide, sondern eine Abwägung der Interessen der Bw. und der öffentlichen Interessen an der Einbringung der Abgaben vorzunehmen ist.

Insoweit die Bw. vorbringt, die Sicherstellung sei geradezu kontraproduktiv, da es ihr verunmöglich werde, aus ihrem Handelsgeschäft Erträge zu lukrieren bzw. sie damit Gefahr laufe, Kundenbeziehungen zu verlieren und bei einem verkleinerten Geschäftsumfang nur geringere Umsätze und Erträge erwirtschaften könne, wird daran erinnert, dass die österreichischen Abgabenbehörden weder Einblick in die Erträge der Bw. noch darauf Zugriff haben. Da eine Darlegung der Höhe der Erträge vor Erlassung des Sicherstellungsauftrages seitens der Bw. unterblieben ist, kann eine Stellungnahme zu diesem Punkt nicht erfolgen.

Die Ausführungen, die Bw. beabsichtige nicht, Österreich als Drehscheibe ihres Handelsbetriebes aufzugeben und werde weiterhin Lieferungen über Österreich abwickeln, lassen im Hinblick darauf, dass die Bw. auch selbst vorschlägt, nach Rechtskraft der Abgabenvorschreibung in die Vermögenswerte der Bw. in Österreich zu vollstrecken, eine rechtswidrige Ermessensübung des Finanzamtes nicht erkennen.

#### 4. Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung

*Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird.*

Die Bw. hat in der Berufung „für den Fall, dass nicht ohnedies der Berufung vollinhaltlich stattgegeben wird“, die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde somit unter einer Bedingung gestellt.

Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sind Prozesshandlungen. Werden diese Anträge ausschließlich für den Fall des Eintretens von bestimmten Ereignissen (im vorliegenden Fall Nicht-vollinhaltliche Stattgabe des Berufungsbegehrens und Nicht-Aufhebung des angefochtenen Sicherstellungsauftrages) gestellt, sind sie bedingte Prozesshandlungen. Die Zulässigkeit einer Bedingung bei einer Prozesshandlung muss im Gesetz ausdrücklich vorgesehen sein; ist dies nicht der Fall, so ist eine unter einer Bedingung vorgenommene Prozesshandlung unwirksam (siehe VwGH-Erkenntnis vom 24.4.2003, 2002/07/0157, und die dort angeführte Vorjudikatur).

Die Bundesabgabenordnung sieht keine bedingten Verhandlungsanträge vor. Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ist daher unwirksam.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 21. April 2011